



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 13 septembrie 2012¹

Cauza C-310/11

Grattan plc
împotriva
The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de First-Tier Tribunal, Tax Chamber
(Regatul Unit)]

„Legislație fiscală — Taxa pe valoarea adăugată — Articolul 8 litera (a) din A doua directivă
67/228/CEE — Baza de impozitare în cazul restituirii unei părți a contrapartidei după efectuarea livrării
de bunuri”

I – Introducere

1. Întreprinderile din Regatul Unit sunt inventive. Creativitatea lor în materie de metode complexe de marketing a făcut în permanență obiectul unor cauze aflate pe rolul Curții în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată și a condus la pronunțarea unor decizii semnificative cu nume răsunătoare precum „Naturally Yours”, „Elida Gibbs” sau, mai nou, „Loyalty Management”².

2. Prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare are de asemenea ca obiect o tehnică de marketing particulară a unei întreprinderi din Regatul Unit, descoperită deja de aproape 10 ani. Cu toate acestea, consecințele acestei tehnici asupra bazei de impozitare în vederea stabilirii taxei pe valoarea adăugată nu au fost niciodată clarificate din 1973 până în 1977. Curtea urmează, așadar, în prezenta cauză să se întoarcă la începuturile dreptului Uniunii privind taxa pe valoarea adăugată și să se aplece asupra interpretării normelor de drept în vigoare cu mai mult de 30 de ani în urmă.

¹ — Limba originală: germana.

² — A se vedea Hotărârea din 23 noiembrie 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec., p. 6365), Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec., p. I-5339), și Hotărârea din 7 octombrie 2010, Loyalty Management UK (C-53/09 și C-55/09, Rep., p. I-9187).

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

1. A doua directivă 67/228/CEE privind taxa pe valoarea adăugată

3. Pe parcursul perioadei în discuție în acțiunea principală, taxa pe valoarea adăugată a fost reglementată în dreptul Uniunii, printre altele, de Directiva 67/228/CEE³ (denumită în continuare „A doua directivă”).

4. În conformitate cu articolul 2 litera (a) din A doua directivă, sunt supuse taxei pe valoarea adăugată „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

5. Articolul 5 din A doua directivă prevede în detaliu, cu privire la faptul generator de impozit, următoarele:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

(2) Se consideră livrări în sensul alineatului (1) și următoarele:

[...]

(c) transferul bunurilor în temeiul unui contract pe baza căruia se achită un comision la achiziționare sau la cumpărare.

[...]

[...]

(5) Faptul generator intervine atunci când sunt livrate bunurile. [...]” [traducere neoficială]

6. Articolul 8 din A doua directivă TVA cuprinde dispoziții privind baza de impozitare și are următorul conținut:

„Baza de impozitare include:

(a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii, toate elementele care reprezintă contravaloarea livrării de bunuri sau prestării de servicii, inclusiv cheltuielile și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;

[...]”

7. Referitor la articolul 8 litera (a), anexa A la A doua directivă, care, potrivit articolului 20 din aceasta, face parte integrantă din directivă, prevede la punctul 13 primul paragraf următoarele:

„Prin «contravaloare» se înțelege tot ceea ce se primește în contrapartida livrării de bunuri sau a prestării de servicii [...]”

3 — A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și procedurile de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO L 71, p. 1303).

8. În sfârșit, articolul 9 din A doua directivă prevede, referitor la aplicarea cotelor de impozitare, următoarele:

„(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.

[...]”

2. A șasea directivă TVA 77/388/CEE

9. Directiva 77/388/CEE⁴ (denumită în continuare „A șasea directivă”) a înlocuit A doua directivă în Regatul Unit începând cu 1 ianuarie 1978⁵.

10. A șasea directivă cuprinde dispoziții mai detaliate cu privire la baza de impozitare comparativ cu articolul 8 din A doua directivă. Al nouălea considerent prevede:

„întrucât baza de impozitare trebuie armonizată, astfel încât aplicarea cotei comunitare de impozitare la operațiunile impozabile să dea naștere la rezultate comparabile în toate statele membre.”

11. Articolul 11 partea A din A șasea directivă prevede următoarele:

„(1) Baza de impozitare este constituită:

(a) Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, [...], toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț [...]

[...]”

12. La articolul 11 partea C alineatul (1) din A șasea directivă se găsește o prevedere care reglementează, pe lângă acestea, cazurile de reducere a bazei de impozitare după efectuarea livrării:

„În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale ori parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

Totuși, în cazul neplății totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la această normă.” [traducere neoficială]

B – Dreptul național

13. În legătură cu perioada în discuție în acțiunea principală, articolul 10 alineatul (2) din Legea finanțelor din 1972 (Finance Act 1972) prevede, cu privire la stabilirea bazei unitare de impozitare, următoarele:

„Dacă livrarea se efectuează în schimbul unei contraprestații în numerar, valoarea sa corespunde cuantumului acestei contraprestații plus taxa exigibilă.”

4 — A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1).

5 — A se vedea articolul 37 și articolul 1 alineatul (2) din A șasea directivă. Prolungirea termenului de transpunere pentru A noua directivă 78/583/CEE a Consiliului din 26 iunie 1978 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO L 194, p. 16) nu privește Regatul Unit.

14. Legislația națională nu cuprinde nicio dispoziție legată de reducerea bazei de impozitare după livrare.

III – Acțiunea principală și întrebările preliminare

15. Reclamanta din acțiunea principală este societatea Grattan plc (denumită în continuare „Grattan”). În acțiunea principală, aceasta a invocat împotriva autorităților financiare din Regatul Unit un drept propriu de restituire a taxei pe valoarea adăugată și un drept de restituire dobândit prin cesiune. Aceste solicitări se referă la taxa pe valoarea adăugată plătită între anii 1973-1977 pentru activitățile desfășurate de mai multe societăți de afaceri prin corespondență (denumite în continuare „societăți de vânzare prin corespondență”).

16. Societățile de vânzare prin corespondență operează printr-un sistem special de marketing. Acest sistem include persoane care au fost descrise drept „agenți” și care dispun fiecare de un cont special la societățile de afaceri prin corespondență. Prin acest cont, agenții câștigau un credit cu titlu de „comision” reprezentând 10 % din suma remisă, atât pentru propriile achiziții de produse din catalogul de comenzi prin poștă (denumite în continuare „propriile achiziții”), cât și pentru achizițiile terților efectuate prin intermediul lor (denumite în continuare „achizițiile terților”).

17. În general, un agent are alocat un număr limitat de „terți clienți” și se preocupă de achizițiile efectuate de terți prin remiterea de cataloage către aceștia, prin plasarea comenzilor acestora la societățile de vânzare prin corespondență, prin distribuirea produselor comandate către terții clienți și prin colectarea prețului de catalog datorat de terți.

18. Agentul putea solicita acordarea sumelor cu care contul său era creditat pe baza propriilor achiziții și a celor efectuate de terți sub formă, între altele, de cec sau de compensare cu sumele datorate societăților de vânzare prin corespondență.

19. Autoritățile financiare din Regatul Unit au considerat sumele creditate pentru achizițiile terților ca plată pentru serviciile agentului prestate terților clienți.

20. Grattan a contestat acest tratament în cadrul acțiunii principale. Creditele în favoarea agentului au redus doar prețul de cumpărare plătit pentru produsele achiziționate de agent. Acest lucru este valabil nu doar pentru propriile achiziții, legat de care nu există o contestare, ci și pentru achizițiile terților. În consecință, „comisioanele” au redus ulterior contrapartida și, prin aceasta, baza de impozitare pentru livrarea de bunuri efectuată de societățile de vânzare prin corespondență către agent de îndată ce acestea au primit sumele creditate. În acest sens, cuantumul taxei pe valoarea adăugată plătit de societățile de vânzare prin corespondență ar fi fost mai mare în perioada 1973-1977.

21. First-Tier Tribunal (Tax Chamber), sesizat cu soluționarea litigiului având ca obiect dreptul de restituire, se confruntă cu interpretarea dispozițiilor celei de A doua directive, aplicabile la acea dată, și are îndoieli dacă dreptul Uniunii impunea, în temeiul acestei directive, reducerea bazei de impozitare. În aceste condiții, instanța adresează următoarea întrebare:

„Înainte de 1 ianuarie 1978, o persoană impozabilă avea un drept direct efectiv, în temeiul articolului 8 litera (a) din A doua directivă și/sau al principiilor neutralității și egalității de tratament, să considere redusă retroactiv baza de impozitare pentru o livrare de bunuri atunci când, după efectuarea livrării, beneficiarul acesteia a câștigat un credit de la persoana care a efectuat livrarea, pe care ulterior a ales să îl primească fie în bani, fie sub formă de compensare a sumelor datorate prestatorului în legătură cu livrarea de bunuri către beneficiar care a fost deja efectuată?”

IV – Apreciere juridică

22. Întrucât instanța de trimitere a clarificat în decizia de trimitere că se contestă în acțiunea principală numai dreptul de restituire a taxei pe valoarea adăugată în legătură cu sumele creditate pentru achizițiile terților, întrebarea preliminară trebuie să fie interpretată numai cu privire la acest aspect. Drept urmare, nu vom analiza consecințele în scopuri de TVA ale plății „comisioanelor” în ceea ce privește propriile achiziții ale agentului.

23. Rămâne, așadar, să se determine dacă, potrivit dreptului Uniunii, sumele pentru achizițiile terților, care au fost mai întâi creditate agenților în perioada 1973-1977 și ulterior au fost plătite sub formă de cec sau printr-o compensare, au redus baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată ce trebuia plătită de societățile de vânzare prin corespondență și dacă acestea din urmă dispun de un drept direct efectiv de restituire.

24. Dispoziția care reglementa baza de impozitare în perioada respectivă este articolul 8 din A doua directivă. Potrivit literei (a) a acestui articol coroborată cu punctul 13 din anexa A la directivă, baza de impozitare pentru livrarea de bunuri din acțiunea principală este constituită din toate elementele care reprezintă contrapartida obținută în schimbul livrării.

25. În prezenta cauză, societățile de vânzare prin corespondență au obținut inițial plata prețului produselor cumpărate. Apoi, după livrarea bunurilor, acestea au plătit ele însele agenților, și anume sumele creditate și ulterior plătite agenților. În speță, se ridică însă doar problema dacă aceste plăți efectuate de societățile de vânzare prin corespondență reduc baza de impozitare pentru livrările de bunuri, pentru că societățile de vânzare prin corespondență au câștigat în final mai puțin.

26. Astfel cum rezultă din decizia de trimitere, instanța de trimitere consideră necesară doar clarificarea aspectului dacă, în temeiul articolului 8 litera (a) din A doua directivă, este posibilă o reducere a bazei de impozitare și după data livrării sau a prestării. Prima condiție prealabilă pentru o reducere a bazei de impozitare în temeiul acestei dispoziții este ca plățile menționate făcute de societățile de vânzare prin corespondență să reprezinte în principal restituiri ale unei părți a contrapartidei care au ca efect reducerea bazei de impozitare. Această problemă trebuie, așadar, examinată prima (în secțiunea A), mai înainte de a analiza dacă A doua directivă prevede o reducere a bazei de impozitare după efectuarea livrării sau a prestării (în secțiunea B).

A – Restituirea contrapartidei de către o persoană impozabilă

27. Potrivit articolului 8 litera (a) din A doua directivă, baza de impozitare poate fi redusă *a priori* pe baza unei plăți efectuate de persoana impozabilă numai atunci când această plată reprezintă în fapt restituirea unei contraprestații de la beneficiarul plății. Nu orice plată făcută de o persoană impozabilă către o persoană care a plătit o contrapartidă este în realitate o restituire a acestei contrapartide.

28. Instanța de trimitere este obligată să analizeze, pe baza situației de fapt constatate în acțiunea principală, dacă plata făcută de societățile de vânzare prin corespondență către agenți reprezintă restituiri ale contrapartidei. Situația de fapt prezentată în decizia de trimitere și concluziile formulate de părțile la acțiunea principală au subliniat dubiul cu privire la aspectul dacă plățile sus-menționate trebuie considerate restituiri ale contrapartidei. În special, relațiile juridice și de afaceri dintre societățile de vânzare prin corespondență, agenți și terți nu par a fi suficient clarificate și fac evident obiectul disputei dintre părțile din acțiunea principală.

29. În acest context, considerăm necesare câteva remarci cu privire la jurisprudența Curții care trebuie avută în vedere pentru ca instanța de trimitere să poată pronunța în acțiunea principală o decizie conformă cu dreptul Uniunii în materie de TVA. Deși jurisprudența citată în continuare nu privește A doua directivă, considerăm că aceasta este aplicabilă și în ceea ce privește A doua directivă, dat fiind

caracterul comparabil al normelor celei de A șasea directive interpretate în jurisprudența respectivă⁶.

30. Instanța de trimitere ar trebui să clarifice mai întâi în acțiunea principală dacă societățile de vânzare prin corespondență vând direct terților clienți sau dacă există o rețea de distribuție prin care agenții înșiși sunt cumpărătorii în cazul achizițiilor terților clienți și vând mai departe produsele către terții clienți fie independent, fie în contextul unui comision de vânzare. Condițiile pentru a exista o restituire a contrapartidei sunt diferite în aceste două situații.

1. Vânzarea directă către terții clienți efectuată de societățile de vânzare prin corespondență

31. Dacă societățile de vânzare prin corespondență ar vinde direct terților clienți, astfel cum a susținut guvernul Regatului Unit, ar fi clar că „comisioanele” acordate agenților pentru achizițiile terților nu pot constitui o restituire a contrapartidei legate de bunurile vândute de societățile de vânzare prin corespondență terților clienți. În acest caz ar fi irelevant faptul că societățile de vânzare prin corespondență au primit în final numai prețul de catalog plătit de terți minus „comisioanele” plătite agenților. Curtea a constatat în numeroase rânduri că într-o situație în care un terț este implicat în procesul de plată și, prin aceasta, reține o parte din prețul plătit de cumpărător, prețul de cumpărare integral formează totuși baza de impozitare a bunurilor livrate de vânzător cumpărătorului⁷. În prezenta cauză, situația nu poate fi diferită dacă agentul, deși nu a reținut direct o parte din prețul plătit de terții clienți, a primit-o totuși ulterior.

32. Dacă societățile de vânzare prin corespondență ar vinde direct terților clienți, este de asemenea neclar dacă prin comisioanele plătite agentului pentru achizițiile terților a fost restituită o parte a contrapartidei pentru o altă livrare, în fapt pentru propriile achiziții ale agentului. În principiu, aceasta ar trebui să necesite în fapt o normă corespunzătoare în raporturile juridice, care să definească contrapartida pentru propriile achiziții ale agentului. Într-adevăr, Curtea a constatat pentru prima dată în cauza Elida Gibbs că o reducere a bazei de impozitare poate fi acceptată în anumite circumstanțe când contrapartida definită prin contract nu este modificată deloc⁸. Potrivit acestei jurisprudențe, plata efectuată de o persoană impozabilă este totuși condiționată de achiziționarea unui anumit bun de către beneficiarul plății. În acțiunea principală, nu este însă cert dacă această condiție referitoare la baza de impozitare a propriilor achiziții ale agentului este îndeplinită, întrucât sumele creditate nu par să depindă de anumite achiziții proprii ale agentului pentru că, în special, era posibilă de asemenea plata independentă prin cec.

33. Dacă însă ar trebui să se constate o restituire a contrapartidei pentru propriile achiziții ale agentului, atunci instanța de trimitere ar trebui, prin urmare, să examineze dacă o reducere a bazei de impozitare nu este implicit exclusă pentru că „comisioanele” reprezintă plata pentru o livrare efectuată de către agent pentru societățile de vânzare prin corespondență. Dacă restituirea însăși este de fapt o contrapartidă, nu se poate ajunge în final la o reducere a bazei de impozitare. În vederea stabilirii bazei de impozitare, partea restituită din contrapartidă este înlocuită de valoarea livrării efectuate. Curtea a statuat deja în acest sens în cauza Naturally Yours Cosmetics în legătură cu o reducere⁹.

6 — A se vedea în această privință și Hotărârea din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Rec., 1988, p. 1443, punctul 10), și Hotărârea Naturally Yours Cosmetics (citată la nota de subsol 2, punctul 10).

7 — A se vedea Hotărârea din 25 mai 1993, Bally (C-18/92, Rec., p. I-2871, punctul 14), și Hotărârea din 15 mai 2001, Primback (C-34/99, Rec., p. I-3833, punctul 28 și urm.).

8 — Hotărârea Elida Gibbs (citată la nota de subsol 2, punctul 31).

9 — Hotărârea Naturally Yours Cosmetics (citată la nota de subsol 2). În această hotărâre, Curtea a statuat că, în cazul unei livrări de bunuri, o reducere pentru o prestare de servicii condiționată de efectuarea unei livrări de către destinatarul prestării, care, prin urmare, face el însuși o livrare cu titlu oneros, are drept consecință faptul că baza de impozitare a livrării de bunuri se compune din prestația în bani redusă plus valoarea livrării de bunuri efectuate. Valoarea economică a acestei livrări se ridică astfel până la concurența reducerii. Drept rezultat, baza de impozitare a livrării de bunuri corespunde prețului de vânzare, fără a se ține cont de reducere.

34. Dacă „comisioanele” ar fi obținute pentru livrarea de bunuri efectuată de un agent, acest lucru ar implica, potrivit unei jurisprudențe constante, că ar exista un raport juridic între agent și societățile de vânzare prin corespondență în cadrul căruia ar exista un schimb reciproc de prestații¹⁰. În al doilea rând, trebuie să existe o legătură directă între prestarea de servicii și contravaloarea primită¹¹. Conform jurisprudenței Curții, această legătură directă trebuie considerată o condiție reciprocă pentru livrarea de bunuri și pentru contrapartidă în cadrul raportului juridic¹². În prezenta cauză, ar trebui de asemenea să fi existat un acord între societățile de vânzare prin corespondență și agenți, pe baza căruia plata „comisioanelor” să fie condiționată de efectuarea unei livrări de bunuri de către agenți. Din jurisprudență nu se pot deduce și alte condiții, cum ar fi obligația de a acționa a agenților¹³.

2. Rețeaua de distribuție

35. Dacă ar exista o rețea de distribuție, propriile achiziții ale agentului și achizițiile terților ar trebui, în principiu, să fie tratate în același mod. Se poate accepta existența unei rețele de distribuție dacă singurii cumpărători ai produselor vândute de societățile de vânzare prin corespondență ar fi doar agenții, care la rândul lor vând în mod autonom către terții clienți, astfel cum susține Grattan. Ar trebuie să se accepte existența unei rețele de distribuție în temeiul articolului 5 alineatul (2) litera (c) din A doua directivă¹⁴ în cazul în care agenții au acționat pentru societățile de vânzare prin corespondență în contextul unui comision de vânzare, astfel cum a menționat în mod corect Comisia.

36. În temeiul egalității de tratament a propriilor achiziții și a achizițiilor terților, nu s-ar ridica întrebări cu privire la alocarea sumelor creditate către achizițiile terților sau către propriile achiziții. În acest caz, „comisioanele” ar putea fi doar o greșit denumită reducere de preț generală, care se realiza însă numai pe bază de credit și de plată prin cec, respectiv prin compensare cu alte achiziții.

37. Cu toate acestea, ar trebui să se analizeze în acest context dacă „comisioanele” reprezintă câștigul obținut pentru livrarea de bunuri efectuată de un agent societăților de vânzare prin corespondență. După cum am arătat deja¹⁵, restituirea unei contrapartide nu poate avea în acest caz drept rezultat reducerea bazei impozabile.

3. Concluzie intermediară

38. În măsura în care principiile jurisprudențiale sus-menționate nu ar permite instanței de trimitere să răspundă la întrebarea dacă în acțiunea principală este efectiv vorba despre restituirea unei contrapartide, ar exista, în caz de nevoie, posibilitatea să adreseze o altă întrebare preliminară. În continuare, pentru a putea răspunde la întrebare, vom prezuma că „comisioanele” plătite de societățile de vânzare prin corespondență agenților pentru achizițiile terților reprezintă restituirea contrapartidei pentru achizițiile de produse făcute de agenți și că această restituire nu reprezintă un câștig obținut pentru o livrare de bunuri către societățile de vânzare prin corespondență.

10 — A se vedea printre altele Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, Rec., p. I-743, punctul 14), Hotărârea din 27 aprilie 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, Rec., p. I-2323, punctul 26), și Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, punctul 27).

11 — A se vedea între altele Hotărârea din 5 februarie 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec., p. 445, punctul 12), Hotărârea Naturally Yours Cosmetics (citată la nota de subsol 2, punctul 11 și urm.) și Hotărârea Lebara (citată la nota de subsol 10, punctul 27).

12 — A se vedea Concluziile avocatului general Stix-Hackl din 6 martie 2001 prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Bertelsmann (C-380/99, Rec., p. I-5163, punctul 32).

13 — A se vedea Court of Appeal, Hotărârea din 26 octombrie 2001, [2001] EWCA Civ 1542, punctul 72.

14 — A se vedea în acest sens Concluziile noastre din 24 februarie 2005 prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Comisia/Regatul Unit (C-305/03, Rec., p. I-1213, punctul 67), în ceea ce privește textul identic al articolului 5 alineatul (4) litera (c) din A șasea directivă.

15 — A se vedea punctul 33 de mai sus.

B – Reducerea bazei impozabile după livrarea unui bun

39. Instanța de trimitere întreabă dacă, în situația descrisă, o persoană impozabilă are un drept efectiv, în temeiul articolului 8 din A doua directivă sau al principiilor neutralității fiscale și egalității de tratament, să considere baza de impozitare pentru prestările de servicii ca fiind retroactiv redusă. O astfel de reducere retroactivă a bazei de impozitare pe baza „comisioanelor” plătite ar avea, așadar, drept consecință reducerea sarcinii fiscale, ceea ce ar justifica pretențiile de restituire formulate de Grattan care fac obiectul cauzei în acțiunea principală.

1. Interpretarea celei de A doua directive

40. Sarcina fiscală a unei persoane impozabile este consecința unui fapt generator de impozit. În prezenta cauză, acesta privește articolul 2 litera (a) din A doua directivă, care supune la plata taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri efectuate cu titlu oneros. Valoarea sarcinii fiscale rezultă din aplicarea cotei de taxă la baza de impozitare, după cum se arată la articolul 9 alineatul (1) din A doua directivă. Faptul generator intervine, potrivit articolului 5 alineatul (5) din A doua directivă, atunci când sunt livrate bunurile.

41. Guvernul Regatului Unit a susținut în mod corect că, în acest context, baza de impozitare trebuie să fie stabilită la momentul când sunt livrate bunurile. Curtea a constatat acest lucru cu privire la dispozițiile comparabile ale articolului 10 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă¹⁶. Potrivit celei de A doua directive, sarcina fiscală a unei persoane impozabile se ridică la valoarea care rezultă în funcție de baza de impozitare care trebuie stabilită la momentul când sunt livrate bunurile.

42. Articolul 8 litera (a) din A doua directivă reglementează modul de stabilire a bazei de impozitare. Potrivit acestei dispoziții, în cazul livrării de bunuri care face obiectul acțiunii principale, baza de impozitare o constituie „toate elementele care reprezintă contravaloarea livrării de bunuri [...]”. Noțiunea determinantă „contravaloare” reprezintă, potrivit punctului 13 primul paragraf din anexa A la A doua directivă, „tot ceea ce se primește în contrapartida livrării de bunuri”.

43. În consecință, se pune mai întâi problema dacă la stabilirea bazei impozabile la momentul când sunt livrate bunurile contrapartida include sumele primite în fapt de persoana impozabilă, dar pe care ulterior aceasta trebuie să le restituie la solicitarea cocontractantului.

44. Textul dispozițiilor sus-menționate privind stabilirea bazei impozabile nu oferă nicio informație în acest sens. Astfel cum a susținut în mod întemeiat Comisia, se poate recurge la jurisprudența Curții referitoare la articolul 11 partea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă în vederea interpretării articolului 8 litera (a) din A doua directivă.

45. Referitor la articolul 11 partea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, Curtea s-a pronunțat deja în Hotărârea Freemans, care viza o situație de fapt comparabilă cu cea în speță, în sensul că la stabilirea bazei de impozitare nu trebuie să se aibă în vedere restituirea contrapartidei prevăzute prin contract, dar care nu a fost deja efectuată¹⁷. Potrivit jurisprudenței, situația este diferită în cazul special¹⁸ în care există o obligație *legală* de a restitui o parte din contrapartidă în cazul jocurilor de noroc¹⁹.

16 — A se vedea Hotărârea din 27 octombrie 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, Rec., p. I-5405, punctul 16).

17 — A se vedea Hotărârea din 29 mai 2001, Freemans (C-86/99, Rec., p. I-4167, punctele 27-29).

18 — A se vedea Hotărârea Freemans (citată la nota de subsol 17, punctul 30).

19 — A se vedea Hotărârea din 19 iulie 2012, International Bingo Technology (C-377/11, punctele 26-29 și jurisprudența citată).

46. Curtea și-a întemeiat soluția dată în cauza *Freemans* pe principiul reamintit²⁰ în jurisprudența constantă referitoare la A doua și la A șasea directivă, potrivit căruia baza de impozitare o constituie „contrapartida primită efectiv”²¹. În acest context, este neconvingător, după cum susține Comisia, că respectarea acestui principiu are drept consecință faptul că baza de impozitare trebuie redusă ca urmare a restituirilor ulterioare de contrapartidă. Sensul acestui principiu jurisprudențial depinde în fapt de momentul la care se stabilește baza de impozitare. Cu alte cuvinte, determinant este cât de mult „primit efectiv” persoana impozabilă la momentul la care se stabilește baza de impozitare. După cum ilustrează mai bine textul articolului 11 partea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, aceasta este suma „obținută sau care urmează să fie obținută” de persoana impozabilă la acel moment, altfel spus suma care trebuie să îi fie plătită. Prin aceasta se face o distincție după cum un cumpărător trebuie să plătească un preț redus de la început sau trebuie mai întâi să plătească prețul integral, dar ulterior poate să primească înapoi o parte din bani în anumite condiții. Astfel cum a subliniat Curtea în *Hotărârea Freemans*, este incert dacă în realitate se restituie ulterior o parte din contrapartidă²².

47. Posibilitatea de restituire a unei părți din contrapartidă după livrarea bunurilor nu are, potrivit articolului 8 litera (a) din A doua directivă, nicio influență asupra stabilirii bazei de impozitare și, implicit, nici asupra cuantumului sarcinii fiscale impuse.

48. În plus, A doua directivă nu cuprinde nicio dispoziție care să prevadă modificarea unei sarcini fiscale odată ce a fost stabilită. Situația este însă diferită în cazul deducerilor fiscale pentru care, potrivit articolului 11 alineatul (3) al doilea și al treilea paragraf din A doua directivă, este prevăzută o procedură de rectificare a impunerii. Situația este de asemenea diferită în temeiul celei de A șasea directive, care, la articolul 11 partea C alineatul (1), prevede începând cu 1978 o procedură pentru reducerea ulterioară a bazei de impozitare și, implicit, pentru sarcina fiscală stabilită ca urmare a intervenției unui fapt generator de impozit.

49. Contrar celor susținute de Grattan și de Comisie, din articolul 8 litera (a) din A doua directivă nu rezultă instituirea unei proceduri ulterioare de rectificare a impunerii. Nu este admisibil să se concluzioneze că o astfel de procedură, reglementată ulterior prin articolul 11 partea C alineatul (1) din A șasea directivă, este deja aplicabilă în temeiul celei de A doua directive. Gradul de armonizare al celei de A doua și gradul de armonizare al celei de A șasea directive nu sunt comparabile.

50. A doua directivă a urmărit, în coroborare cu Prima directivă 67/227/CEE²³, să înlocuiască diferitele sisteme de impozitare a cifrei de afaceri ale statelor membre printr-un sistem general de taxă pe valoarea adăugată, în temeiul unor norme de bază uniforme. Al șaptelea considerent al Primei directive subliniază faptul că este necesar „să se procedeze pe etape”. Al treilea considerent al celei de A doua directive prevede că, tranzitoriu, se poate accepta existența „anumitor diferențe în procedura de aplicare a taxei în diferitele state membre” [traducere neoficială]. Inițial, sistemul taxei pe valoarea adăugată introdus nu conținea dispoziții exhaustive în multe domenii și nu conținea în special nicio dispoziție privind stabilirea unei baze de impozitare uniforme, astfel cum se menționează ulterior în titlul celei de A șasea directive. Abia mai târziu, după cum indică al nouălea considerent al celei de A șasea directive, s-a uniformizat integral baza de impozitare.

20 — A se vedea printre altele *Hotărârea Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (citată la nota de subsol 11, punctul 13), *Hotărârea* din 2 iunie 1994, *Empire Stores* (C-33/93, Rec., p. I-2329, punctul 18), și *Hotărârea International Bingo Technology* (citată la nota de subsol 19, punctul 25).

21 — A se vedea *Hotărârea Freemans* (citată la nota de subsol 17, punctul 27).

22 — A se vedea *Hotărârea Freemans* (citată la nota de subsol 17, punctul 28).

23 — Prima directivă 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri (JO L 71, p. 1301).

51. Prin urmare, trebuie să se constate că A doua directivă nu prevede o reducere retroactivă a bazei de impozitare și o reducere implicită a sarcinii fiscale ca urmare a restituirii contrapartidei după livrarea bunurilor, care este momentul când intervine faptul generator de impozit. În consecință, nu se poate deduce în acest sens că persoanele impozabile beneficiază de un drept direct efectiv în temeiul celei de A doua directive.

2. Principiul neutralității fiscale

52. Respectarea principiului neutralității fiscale nu conduce la o altă concluzie.

53. Într-adevăr, acest principiu nu este, astfel cum a susținut guvernul Regatului Unit, doar o simplă expresie a principiului egalității. Pe lângă această semnificație, Curtea utilizează acest principiu al neutralității și în sensul unei neutralități a fiscalității, care protejează persoanele impozabile întrucât sistemul general al taxei pe valoarea adăugată este destinat a fi aplicabil numai asupra consumatorilor finali²⁴.

54. În această variantă semantică, principiul neutralității fiscale nu are însă o autoritate dincolo de lege²⁵. Se poate, așadar, recurge la acesta în caz de dubiu în ceea ce privește interpretarea, dar el nu poate extinde sau restrânge dispozițiile, aplicabile de la caz la caz, ale directivei privind taxa pe valoarea adăugată²⁶. Astfel, acesta nu poate mai ales să compenseze faptul că A doua directivă nu conține o dispoziție similară articolului 11 partea C alineatul (1) din A șasea directivă.

3. Principiul egalității de tratament

55. În sfârșit, instanța de trimitere a făcut trimitere în cadrul întrebării preliminare și la egalitatea de tratament. Cu toate acestea, din cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare nu rezultă în ce măsură principiul egalității de tratament are relevanță în prezenta cauză.

56. În orice caz, acest principiu nu presupune un tratament egal nelimitat în timp. Gradul diferit de armonizare a sistemului general al taxei pe valoarea adăugată înainte și după 1 ianuarie 1978 poate foarte bine să conducă la moduri diferite de stabilire a bazei de impozitare înainte și după această dată. Principiul egalității de tratament nu presupune ca armonizarea celei de A șasea directive, care a fost făcută în continuare prin articolul 11 partea C alineatul (1), să fie aplicabilă retroactiv.

V – Concluzie

57. Propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de First-Tier Tribunal (Tax Chamber) după cum urmează:

„Articolul 8 litera (a) din A doua directivă 67/228/CEE trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă nu are un drept direct efectiv să considere redusă retroactiv baza de impozitare pentru o livrare de bunuri atunci când, după efectuarea livrării, beneficiarul acesteia a câștigat un credit de la persoana care a efectuat livrarea, pe care ulterior a ales să îl primească fie în bani, fie sub formă de compensare a sumelor datorate prestatorului în legătură cu livrarea de bunuri către beneficiar care a fost deja efectuată.”

24 — A se vedea între altele Hotărârea Elida Gibbs (citată la nota de subsol 2, punctele 19 și 23).

25 — A se vedea Concluziile avocatului general Bot prezentate la 18 iunie 2009 în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea NCC Construction Danmark (C-174/08, Rep., p. I-10567, punctele 84-86).

26 — A se vedea Hotărârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank (C-44/11, punctul 45), referitor la principiul neutralității ca expresie a principiului egalității de tratament.